

1.4 Сутність фінансових результатів підприємства і визначення їх місця у обліку, аудиті та аналізі

Мета діяльності будь-якого підприємства – це отримання позитивного фінансового результату та пошук шляхів його збільшення. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про економічний потенціал його розвитку. В сучасних умовах економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів в бухгалтерському обліку вважається одним із ключових при здійсненні господарської діяльності, так як фінансовий результат є основним підсумковим показником.

Фінансові результати характеризують майже всі аспекти діяльності підприємства: продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції, тощо³².

³²Дейнека О.В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування / Дейнека О.В.,

Трактування фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ця категорія залишається в центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а й філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, і містить багато суперечностей та протиріч, що обумовлює актуальність її дослідження.

Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Вивчення нормативно-правової бази України, дає змогу зазначити, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансовий результат». Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток», що призводить до труднощів у визначенні сутності, ролі та значення фінансового результату³³.

У ході дослідження проведено аналіз нормативно-правової, наукової та довідкової літератури в розрізі даного питання з метою виявлення особливостей сутності досліджуваного поняття та визначення його місця в системі бухгалтерського обліку. В результаті аналізу виявлено, що між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансовий результат», але ми схилиємося до думки, що можна виділити певні ознаки, за якими згрупуються думки науковців щодо сутності фінансових результатів:

- результат співставлення доходів та витрат підприємства (Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л., Ткаченко Н.М., Опарін В.М., Худолій Л.М.);
- приріст чи зменшення капіталу (Лондар С.Л. і Тимошенко О.В., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л.);
- вираження у формі прибутку або збитку (Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л., Мочерний А.Д., Пушкар М.С., Ткаченко Н.М., Опарін В.М., Худолій Л.М., Чебанова М.С. і Василенко С.С.);
- підсумки (результат) діяльності (Скасюк Р.В., Пушкар М.С.).

Також варто зазначити, що думки багатьох науковців стосовно сутності поняття «фінансовий результат» є тотожними.

Таким чином, ми можемо зробити певні висновки про те, що фінансовий результат трактується, як співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, може бути прибутком або збитком, що, у свою чергу, приводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує якість діяльності підприємства. Як бачимо, спектр визначень досить широкий, що можна пояснити різними підходами науковців до розуміння даного поняття³⁴.

Остапенко О.А. // Молодіжн. наук. вісн. УАБС НБУ. Економічні науки, 2013. - №4

³³ Дейнека О.В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування / Дейнека О.В., Остапенко О.А. // Молодіжн. наук. вісн. УАБС НБУ. Економічні науки, 2013. - №4

³⁴ Шупіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шупіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки, 2012. - №1 (59)

Оскільки в даній роботі ми розглядаємо сутність поняття фінансових результатів як об'єкта обліку, то для формулювання повнішого уявлення варто розглянути це поняття з економічної, облікової точки зору.

Підходи вчених у сучасній економічній та обліковій літературі до визначення терміну «фінансовий результат»¹ наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. - Підходи науковців до визначення сутності фінансових результатів в економічному та обліковому аспектах

Аспект	Автор(джерело)	Сутність поняття «фінансові результати»
1	2	3
Економічний аспект	Вороніна О.О.	Якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин.
	Білик Т.О.	Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності.
	Скалюк Р.В	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.
Обліковий аспект	Ткаченко Н.М.	Утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
	Гринавцева О.В.	Сума валового доходу від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу.
	Червінська С.Л.	Різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітної періоду.
	Труфіна Ж.С	Економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю

Аналіз характеристик фінансового результату в економічній та обліковій літературі дозволяє сказати, що фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного

показника – прибутку або збитку. Проте, ми вважаємо не логічним і не коректним ототожнення прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства для цілей облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку. З чого випливає недосконалість наведених визначень.

Можна зробити висновок, що недосконалість наведених визначень спричинена різними факторами, найвагоміші з них - існування різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо), і те, що кожен з дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку³⁵.

Наприклад, у трактуванні категорій «прибуток» і «збиток» Прохар Н.В. виділяє кількісну та якісну сторони. Гринавцева О.В. у своїх наукових дослідженнях удосконалила поняття «фінансовий результат» відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Уточненню поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії приділяє увагу Д.Є. Свідерський³⁶.

Також, як показали дослідження, науковці розглядають фінансовий результат підприємств окремих галузей. Червінська С.Л. визначає суть економічної категорії «фінансовий результат аграрного підприємства», яким є різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду, що найповніше характеризує сутність даної категорії.

У дослідженнях, присвячених обліковому відображенню фінансових результатів діяльності, Залалтдінов М.М. пропонує уточнити характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів та витрат науковець пропонує використовувати термін «фінансові результати» (обов'язкового в множині). При характеристиці прибутку або збитку необхідно використовувати лише термін «кінцевий фінансовий результат» (в однині), так як може виникати або прибуток, або збиток, або «нульовий фінансовий результат».

Вище було розглянуто трактування поняття «фінансові результати» з економічної та облікової точок зору. Як показали дослідження, О.О. Вороніна звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський. Тож на нашу думку, дефініцію «фінансові результати» можна розглядати також зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку³⁷.

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Статтею 134 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів

³⁵ Тесленко Т. І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Т.І. Тесленко, Н.В. Конькова // Бізнес Інформ. Економіка, Бух. облік та аудит, 2013. - №4

³⁶ Шупіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шупіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки, 2012. - №1 (59)

³⁷ Шупіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шупіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки, 2012. - №1 (59)

звітний періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду³⁸.

Щодо трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню присвячені праці Л.В. Нападовської.

В наукових дослідженнях автор розмежовує поняття «фінансовий» та «управлінський» результат. У фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії. В управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам¹. Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності.

Серед думок зарубіжних вчених у цілому можна виділити три основних трактування фінансового результату.

Фінансовий результат, як стверджував берлінський адвокат Г.В.Симон, - це приріст протягом звітний періоду капіталу (засобів, які вклали власники) підприємства (відповідно збиток визначається як його зменшення).

Друге трактування фінансового результату дає Е. Шмаленбах - професор Кельнського університету. Фінансовий результат – це різниця між доходами і витратами підприємства. Він вбачав, що для визначення фінансового результату – прибутку, слід зосередитись на русі грошових витрат і доходів.

Третє трактування впливає з праць І.Фішера: фінансовий результат є збільшення протягом звітний періоду оцінки активу за рахунок зміни його дохідності³⁹.

Враховуючи розглянуті вище аспекти трактування сутності фінансових результатів, у бухгалтерському обліку фінансовий результат варто розуміти як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Позитивним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Негативне (від'ємне) значення категорії фінансового результату відображається у показнику збитку, який свідчить про низький рівень або відсутність результативності господарської діяльності, неефективне управління ресурсним, виробничим та економічним потенціалами підприємства, невміле використання наявного капіталу, низьку якість роботи менеджменту підприємства тощо.

Таким чином розмір прибутку чи збитку характеризується фінансовими

³⁸ Податковий кодекс України редакцією від 02.12.2010р. №2755-VI зі змінами та доповненнями

³⁹ Есманова Л. І. Управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств / Есманова Л. І. : Дисертація, Суми – 2009

результатами діяльності підприємства.

Сучасна підприємницька діяльність господарюючих суб'єктів спрямована на одержання прибутку. Саме можливість одержання прибутку та його наявність спонукає їх входити в певну сферу діяльності, а за відсутності прибутку або навіть загрози його відсутності - покидати певний сегмент ринку. З розвитком економічної теорії поняття прибутку змінювалось, а також змінювались підходи до методології його визначення.

Прибуток - важлива категорія, яка навколо себе акумулює цілу низку різних підходів щодо його визначення. Це, своєю чергою, породжує дискусійність у трактуванні сутності прибутку⁴⁰.

Згідно НП(С)БО 1, прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. А збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійсненні ці витрати⁴¹.

Відповідно до Податкового кодексу України, прибутком вважається сума валових доходів, скоригована відповідним чином для потреб оподаткування⁴². Тому прибуток як об'єкт оподаткування є умовною величиною, що визначає співвідношення між доходами і витратами за певний період та визначається за даними спеціального податкового обліку. У цьому розумінні прибуток - показник, який характеризує ефективність господарювання, спроможність підприємства відраховувати кошти до бюджету, здійснювати подальшу господарську діяльність.

Для цілей бухгалтерського обліку під прибутком розуміють чистий дохід, який залишається в підприємства після відшкодувань усіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

Сучасні підходи до трактування сутності категорії «прибуток» стосуються в основному визначення його як частини доходу від реалізації продукції, форми прояву вартості додаткового продукту, який зі сфери виробництва переходить у сферу обміну, де і реалізується.

А.М. Поддєрьогін визначає прибуток як частину додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва. За Й.М. Петровичем, прибуток є основним джерелом збагачення власників підприємства, розширення та модернізації виробництва. Відповідно до принципів організації бухгалтерського обліку, прибуток, у числі інших (емісійний дохід, внески засновників у статутний капітал, пайові внески), відносять до джерел власних економічних ресурсів підприємства. Джерелом інформації про одержаний прибуток як результат діяльності підприємства, визначає вчений, є перша частина («Фінансові результати») форми №2 фінансової звітності підприємства «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід») за окремий звітний період.

⁴⁰ Непочатенко О.О. Фінанси підприємств. : навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2013 - 504с

⁴¹ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

⁴² Податковий кодекс України редакцією від 02.12.2010р. №2755-VI зі змінами та доповненнями

І.М. Бойчик визначає прибуток як частину чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування усіх витрат, пов'язаних із виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

З погляду Г.Г. Кірейцева, прибуток визначається як найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і в кінцевому підсумку свідчить про обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

Прибуток є не лише джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємства, але й джерелом формування бюджетних ресурсів держави. Як кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, він становить різницю між загальною сумою доходів та витратами на виробництво і реалізацію продукції.

О.С. Філімоненков вважає, що прибуток - це грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основну форму грошових накопичень господарюючих суб'єктів. Він характеризує дохідність підприємства від проведення відповідних заходів, окупленість вкладених витрат і використаного майна в результаті проведення заходів⁴³.

Вагомий внесок в дослідження сутності дефініції «прибуток» внесли О.Д. Данілов та Т.В. Пасенко, дослідивши та згрупувавши сучасні теорії прибутку які розглядають його як складову власного капіталу⁴⁴.

Прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але і різноманіттям видів, у яких він виступає. Під загальним поняттям «прибуток» розуміють всілякі його різновиди.

Враховуючи різноманітні підходи до визначення прибутку, можна виділити такі його основні риси:

- прибуток становить лише частину комплексного доходу підприємця, який він отримує від певного виду діяльності (операційної, фінансової чи інвестиційної);
- прибуток є частиною очікуваного доходу підприємця, який вклав свій капітал в організацію діяльності певного виду (бізнесу) з метою досягнення певного комерційного успіху, але він не є гарантованим доходом підприємця;
- прибуток характеризує не весь доход, отриманий у процесі підприємницької діяльності, а лише ту його частину, яка залишається після відрахування усіх витрат на ведення цієї діяльності, які мали місце;
- прибуток є вартісним показником, вираженим в грошовій формі.

Прибуток на підприємстві виконує оціночну (оцінює ефект господарської діяльності), розподільчу (використовується як інструмент розподілу чистого доходу), та стимулюючу (є інструментом формування різних фондів стимулювання, як власників і робітників, та і самої господарської діяльності)

⁴³Непочатенко О.О. Фінанси підприємств : навч. посібник. - К. : Центр навчальної літератури, 2013 - 504с

⁴⁴Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи. /Луцьк. нац. техн. ун-т. – К. : Центр учбової літератури, 2013. - 688 с

функції.

Отже, прибуток підприємства в умовах ринкової економіки є головною метою підприємницької діяльності та відіграє значиму роль так, як є критерієм ефективності конкретної виробничої діяльності, основним захисним механізмом від загрози банкрутства підприємства, базою економічного розвитку держави. Прибуток виступає головним джерелом задоволення соціальних потреб суспільства та зростання ринкової вартості підприємства, а також основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів для забезпечення розвитку підприємства⁴⁵.

Порядок визнання доходу та витрат регламентується П(С)БО 15 «Дохід», та П(С)БО 16 «Витрати»^{46,47}.

Узагальнення тлумачення «прибуток» різними авторами дозволило зробити висновок, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені³.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» у обліку дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Дохід асоціюється з джерелом постійного зростання ресурсів підприємства, є джерелом їхнього подальшого розвитку та поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства⁴⁸.

Отже, в бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат підприємства. Отриманий результат характеризує якість діяльності підприємства, форма вираження якого може бути прибуток або

⁴⁵Непочатенко О.О. Фінанси підприємств. : навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2013 - 504с

⁴⁶Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи». - [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 29 листопада 1999 р. N 290. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

⁴⁷Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». – [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. N318. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

⁴⁸Есманова Л.І. Управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств / Есманова Л.І. : Дисертація, Суми – 2009

збиток. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед кредиторами (особливо перед бюджетом) бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.